

MICHALINA DUDA

USTALENIE
DODATKOWEGO ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO
W SYSTEMIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG
(1993-2005)

I. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Przepisy ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym dotyczące ustalenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego stanowiły od początku jedno z najbardziej spornych zagadnień opodatkowania VAT¹. Rzecznik Praw Obywatelskich dwukrotnie kwestionował ich konstytucyjność, były przedmiotem precedensowego wyroku Trybunału Konstytucyjnego oraz licznych rozstrzygnięć Naczelnego Sądu Administracyjnego. Choć samo określenie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” pojawiło się w ustawie dopiero 1 stycznia 1997 r., trudno nie dostrzec, że przepisy obowiązujące w latach 1993-1996 również przewidywały wyraźne zwiększenie obciążeń podatkowych. Wyjątkowa dolegliwość oraz uzależnienie zastosowania owych regulacji od naruszenia przez podatników określonych obowiązków spowodowały, że zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie zaczęto utożsamiać je z tzw. sankcjami podatkowymi.

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej doprowadziło do zasadniczej zmiany w zakresie opodatkowania podatkami pośrednimi. Uchwalona została

Dr MICHALINA DUDA – asystent Katedry Finansów i Prawa Finansowego KUL; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

¹ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1993, nr 11, poz. 50, ze zm.), zwana dalej ustawą o VAT.

nowa ustawa o podatku od towarów i usług², a także nowa, odrębna ustawa o podatku akcyzowym³. Pomimo że wprowadzone regulacje tworzą nową jakość w stosowaniu prawa podatkowego⁴, sama konstrukcja podatku nie uległa radykalnej zmianie. W sensie koncepcyjnym nie zmieniły się również przepisy dotyczące ustalenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Celem niniejszego artykułu jest próba przedstawienia ewolucji sankcji polegającej na ustaleniu tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego, w okresie od początku wprowadzenia podatku od towarów i usług do polskiego systemu podatkowego do chwili obecnej, a także wskazanie najważniejszych problemów, jakie pojawiły się w związku określeniem charakteru prawnego tejże instytucji. Warto również zaznaczyć, że choć „ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego” nie jest jedyną sankcją przewidzianą przepisami prawa podatkowego, to bez wątpienia jest to sankcja najbardziej kontrowersyjna i mająca największe znaczenie z punktu widzenia problematyki tzw. sankcji podatkowych.

II. ZAKRES PODMIOTOWY SANKCJI

Wymierzenie sankcji podatkowej jest zawsze skutkiem naruszenia obowiązków określonych w przepisach prawa podatkowego. W przypadku ustalenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego obowiązki te dotyczyły początkowo prowadzenia pełnej ewidencji obrotu, a od 1997 r. – składania deklaracji VAT⁵. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podat-

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004, nr 54, poz. 535 ze zm.), zwana dalej nową ustawą o VAT.

³ Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257 ze zm.).

⁴ Obecnie prawa i obowiązki podatników regulują również przepisy prawa wspólnotowego (szerzej zob. T. K r z e ś n i a k, J. W o l a k, *Nowa ustawa o podatku od towarów i usług (VAT) – omówienie zmian*, „Monitor Podatkowy”, 2004, nr 4, s. 17, zob. także W. N y k i e l, A. S u s k a, *Nowa ustawa o podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy”, 2004, nr 4, s. 3 n.

⁵ Zmiana wprowadzona na podstawie art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz. U. 1996, nr 137, poz. 640). Pełna ewidencja obrotu stanowiła podstawową formę ewidencji dla celów podatku od towarów i usług ze względu na to, iż zawarte w niej dane pozwalały na prawidłowe rozliczenie tego podatku. Ustawa o VAT przewidywała ponadto jeszcze dwie formy ewidencji: ewidencję uproszczoną (ewidencja sprzedanych przez podatnika w danym dniu towarów zwolnionych od podatku) oraz ewidencję w

ku akcyzowym krąg potencjalnych adresatów omawianej sankcji obejmował więc wszystkich podatników VAT, którzy zobowiązani byli do prowadzenia takiej ewidencji i do składania deklaracji.

Podmiotami biernymi podatku od towarów i usług były osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, które wykonywały czynności podlegające opodatkowaniu⁶, czyli sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także eksport i import towarów i usług, przy czym w przypadku sprzedaży towarów i odpłatnego świadczenia usług wprowadzony został dodatkowy warunek – zamiar wykonywania tych czynności w sposób częstotliwy⁷.

Do prowadzenia tzw. pełnej ewidencji VAT zobowiązani byli prawie wszyscy podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy korzystali ze zwolnień podmiotowych lub wykonywali wyłącznie czynności podlegające zwolnieniu przedmiotowemu⁸. Obowiązek ten dotyczył również podatników co do zasady zwolnionych od podatku, w przypadku opodatkowania eksportu stawką zerową⁹.

Od momentu wprowadzenia VAT do polskiego systemu podatkowego ze zwolnień podmiotowych mogły skorzystać zasadniczo dwie grupy podatników. Pierwsza wyróżniona została ze względów ekonomicznych, a zaliczeni do niej zostali podatnicy, u których wartość sprzedaży towarów, a także wartość eksportu towarów lub usług nie przekroczyła określonego w ustawie maksimum, oraz podatnicy rozliczający podatek dochodowy w formie ryczałtu¹⁰.

postaci kas rejestrujących (stosowaną w przypadku świadczenia przez podatnika usług na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej). (Art. 27 ust. 1 i 4 oraz art. 29 ustawy o VAT; zob. także W. W ó j t o w i c z, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1993, s. 40-41). Zasady składania deklaracji omówione zostaną w dalszej części artykułu.

⁶ Art. 5 ustawy o VAT.

⁷ Opodatkowaniu VAT podlegały również inne czynności traktowane w ustawie na równi ze sprzedażą i odpłatnym świadczeniem usług (art. 2 ustawy o VAT).

⁸ Art. 27 ust. 4 ustawy o VAT.

⁹ Art. 18 ust. 3, 4 i 5 ustawy o VAT.

¹⁰ Art. 14 ust. 1 i 6 ustawy o VAT. Ryczałtowe formy opodatkowania określone zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 1992 r. w sprawie zryczałtowania podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. 1992, nr 60, poz. 318), a następnie w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. 1998, nr 144, poz. 930 ze zm.). W 1994 r. zakres zwolnienia od VAT ograniczono jedynie do tych podatników, którzy rozliczali się na podstawie karty podatkowej (art. 1, pkt 7 ustawy z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcy-

Drugą grupę podatników objętych zwolnieniami podmiotowymi stanowiły zakłady pracy chronionej w rozumieniu przepisów o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych¹¹.

Szczegółowe warunki korzystania ze zwolnień zmieniały się wraz z kolejnymi nowelizacjami i nie miały większego znaczenia dla określenia zakresu podmiotowego omawianej sankcji. Należy jedynie zaznaczyć, iż w ustawie przewidziany był – po wprowadzeniu każdej zmiany obszerniejszy – katalog czynności, których wykonywanie wyłączało możliwość skorzystania z omawianego zwolnienia¹².

Trzecią grupę podmiotów zwolnionych z obowiązku prowadzenia pełnej ewidencji VAT, a więc w stosunku do których nie mogły znaleźć zastosowania przedmiotowe sankcje, stanowili podatnicy wykonujący wyłącznie niektóre z czynności zwolnionych przedmiotowo¹³.

Nowelizacja z 21 listopada 1996 r. przyniosła zasadniczą zmianę, przede wszystkim w zakresie przedmiotu omawianej sankcji¹⁴. Od 1 stycznia 1997 r.

zowym, Dz. U. 1993, nr 129, poz. 599; szerzej zob. J. Z u b r z y c k i, *VAT i akcyza. Zmiany w 1994 r.*, Wrocław 1994, s. 14 n.). Od 1 stycznia 2002 r. w ogóle zniesiono to zwolnienie (art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 17 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. 2000, nr 105, poz. 1107). Podatnicy tracący zwolnienie ze względu na kartę podatkową w dalszym ciągu mogli z niego skorzystać z uwagi na wielkość uzyskiwanych obrotów (szerzej zob. M. B o r k i e w i c z - L i s z k a, B. H y - j e k, *Karta podatkowa z podatkiem VAT*, Kraków 2001, s. 16 n.).

¹¹ Art. 14 ust 5 ustawy o VAT. Formuła zakładu pracy chronionej wprowadzona została ustawą z 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych, a podstawowym celem takich zakładów miało być stworzenie miejsc pracy odpowiednich dla osób niepełnosprawnych, a także zapewnienie tym osobom opieki medycznej i rehabilitacyjnej (ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych, Dz. U. 1991, nr 48, poz. 201 ze zm., zastąpiona następnie ustawą z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz o zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, Dz. U. 1997, nr 123, poz. 776 ze zm.). Szerzej na temat statusu prawnopodatkowego zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej zob. M. M a j e w s k i, *Zakłady pracy chronionej a VAT*, „Biuletyn Podatkowy dla księgowych”, 1998, nr 9, s. 9-10; J. K a m i ń s k i, *Zakłady pracy chronionej a VAT*, cz. I, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 8, s. 236, *Zwolnienia podatkowe ZPChr*, „Fiskus” 1998, nr 7.

¹² Art. 14 ust. 10 ustawy o VAT.

¹³ Zwolnienia przedmiotowe, w przeciwieństwie do podmiotowych, dotyczyły bądź określonych towarów i usług, bądź określonego sposobu wykorzystania towaru lub działania podatnika w związku z tym towarem (szerzej zob. A. M. D e r e ń, *Mała encyklopedia VAT*, Bydgoszcz 1998, s. 184 n., zob. także wyrok NSA z dnia 1 października 1996 r., SA/Lu 2303/95, niepubl., Lex).

¹⁴ Art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz. U. 1996, nr 137, poz. 640).

sankcjonowaniu podlegały już nie błędy w ewidencji, ale niewłaściwe wykazanie kwoty zobowiązania podatkowego w deklaracji podatkowej, co w konsekwencji doprowadziło do zmiany kręgu podatników, w stosunku do których sankcja mogła być zastosowana. Analogicznie do poprzednich rozwiązań, potencjalnym jej podmiotem mógł być każdy podatnik podatku od towarów i usług, który zobowiązany był do składania deklaracji VAT.

Do składania deklaracji podatkowych, podobnie jak do prowadzenia ewidencji, zobowiązani byli – co do zasady – wszyscy podatnicy, z wyjątkiem podatników zwolnionych od tego obowiązku na podstawie ustawy. Wspomniane wyłączenie dotyczyło podatników zwolnionych podmiotowo lub wykonujących wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo¹⁵. Katalog podatników zwolnionych podmiotowo omówiony został w kontekście wyłączeń od obowiązku prowadzenia pełnej ewidencji VAT i uwagi te są w pełni aktualne również w omawianym przypadku. Zmianie uległ natomiast krąg podmiotów, których nie dotyczyły potencjalne sankcje ze względu na wyłączenie od obowiązku składania deklaracji na potrzeby podatku od towarów i usług. Z obowiązku tego zwolnieni bowiem zostali wszyscy podatnicy, którzy wykonywali wyłącznie czynności zwolnione, a nie – jak poprzednio – podatnicy, którzy wykonywali wyłącznie niektóre z czynności zwolnionych¹⁶.

Co do zasady od obowiązku składania deklaracji zostały więc zwolnione wszystkie te podmioty, w stosunku do których nie powstawało zobowiązanie podatkowe i nie pojawiała się w związku z tym kwota należności podatkowej do zapłaty. Podatnicy ci zobowiązani byli jednak złożyć rozliczenie miesięczne dla podatku VAT, wówczas gdy przysługiwał im zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego¹⁷.

¹⁵ Art. 10 ust 3 ustawy o VAT w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1993 r., nr 129, poz. 599).

¹⁶ Zwolnione były następujące czynności: świadczenie usług wymienionych w załączniku 2, eksport usług wymienionych w tym załączniku pod warunkiem, że eksporter nie prowadzi pełnej ewidencji podatkowej, import niektórych towarów zwolnionych od cła oraz towarów objętych niektórymi procedurami celnymi, sprzedaż towarów używanych, przeniesienie własności nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, niektóre z przychodów określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, sprzedaż produktów rolnych dokonywana przez rolnika ryczałtowego (art. 7 ustawy o VAT). Ponadto szeroki katalog zwolnień zawierały rozporządzenia wykonawcze, a wykonywanie wyłącznie czynności zwolnionych na tej podstawie również zwalniało od obowiązku składania deklaracji podatkowych.

¹⁷ H. M a j s z c z y k, M. S t o l a r e k, *Ustawa o podatku od towarów i usług oraz*

Przedstawione powyżej regulacje w zasadzie powtórzone zostały w nowej ustawie o podatku od towarów i usług¹⁸. Również obecnie sankcja w postaci ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związana jest z nieprawidłowościami w zakresie rozliczania podatku w deklaracji podatkowej. Szerzej określony został natomiast krąg podmiotów zobowiązanych do składania deklaracji VAT. W nowej ustawie głównym kryterium podmiotowości prawnopodatkowej jest bowiem wykonywanie działalności gospodarczej¹⁹.

Do składania deklaracji zobowiązani są przede wszystkim tzw. podatnicy czynni, czyli podatnicy nie korzystający ze zwolnienia podmiotowego i nie wykonujący wyłącznie czynności zwolnionych przedmiotowo²⁰. Warto zaznaczyć, iż pod rządami uprzednio obowiązującej ustawy podatnicy należący do tej kategorii określani byli czasem w literaturze mianem „podatników-płatników”. W związku z tym, iż przepisy Ordynacji podatkowej jednoznacznie definiują pojęcie płatnika²¹, posługiwanie się określeniem „podatnik-płatnik VAT” musiało spotkać się z dezaprobatą. Termin „podatnicy czynni” bez wątplenia znacznie lepiej oddaje pozycję prawną podmiotów zobowiązanych do zarejestrowania się jako podatnicy wykonujący czynności opodatkowane i rozliczający się z podatku poprzez jego deklarowanie w formie podatku należnego, przy jednoczesnym uprawnieniu do odliczania lub zwrotu podatku naliczonego²². Poza podatnikami czynnymi do składania deklaracji na potrzeby VAT zobowiązani są:

1) podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE nie mający obowiązku składania deklaracji miesięcznych lub kwartalnych²³, u których wartość

o podatku akcyzowym. Komentarz, Warszawa 1997, s. 70.

¹⁸ Art. 109 nowej ustawy o VAT.

¹⁹ Zob. art. 15 nowej ustawy o VAT.

²⁰ Zob. art. 99 ust. 1-7. Uprawnieni do zwolnienia podmiotowego są drobni przedsiębiorcy, przy czym maksymalna wartość sprzedaży uprawniająca do skorzystania z tego zwolnienia wynosi obecnie równowartość 10 000 euro. Zwolnienia przedmiotowe w części stanowią powtórzenie poprzednich regulacji, w części natomiast odpowiadają zwolnieniom obowiązującym dotychczas w związku ze zwolnieniami od cła (szerzej zob. R. K u b a c k i, *Zwolnienie podmiotowe w nowej ustawie o VAT*, „Monitor Podatkowy”, 2004, nr 9, s. 53-56).

²¹ Art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997, nr 137, poz. 926).

²² Podatnik taki jest rejestrowany przez naczelnika urzędu skarbowego jako „podatnik VAT czynny” i zobowiązany do składania miesięcznej deklaracji VAT-7 lub kwartalnej deklaracji VAT-7K.

²³ Deklaracje kwartalne – podobnie jak poprzednio – składają mali podatnicy (zob. art. 99 ust. 2 nowej ustawy o VAT).

wewnątrzspółnotowego nabycia przekroczyła 10 000 euro, oraz którzy skorzystali z możliwości wyboru opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów²⁴,

2) podatnicy będący usługobiorcami usług świadczonych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium Polski oraz nabywający towary, jeżeli ich dostawcą jest podatnik nie mający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium Polski, którzy nie mają obowiązku składania deklaracji miesięcznych, kwartalnych czy z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia²⁵,

3) podatnicy, którzy dokonują jedynie wewnątrzspółnotowego nabycia lub wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu²⁶,

4) podatnicy świadczący usługi przewozu osób taksówkami, korzystający z opodatkowania w formie ryczału.

Analizując zakres podmiotowy omawianej sankcji, nie można pominąć instytucji tzw. przedstawiciela podatkowego, czyli podmiotu zobowiązanego w niektórych sytuacjach do zapłaty podatku w miejsce podatnika nie mającego siedziby na terytorium kraju²⁷. Nowa ustawa zobowiązuje do ustanowienia takiego przedstawiciela podatników, którzy podlegają obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnicy czynni i jednocześnie nie mają siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium Polski lub państwa członkowskiego UE²⁸. Przedstawicielem podatkowym może być zarówno osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, a posiadająca siedzibę na terytorium kraju, jak i osoba fizyczna mająca stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju²⁹. Musi to być jednak podmiot uprawniony do zawodowego wykonywania do-

²⁴ Zob. art. 99 ust. 8 w zw. z art. 97 ust. 2 nowej ustawy o VAT. Podatnicy zobowiązani są składać deklaracje VAT-8 w zakresie dokonywanych nabyć za okresy miesięczne.

²⁵ Zob. art. 99 ust. 9 nowej ustawy o VAT. Podatnicy zobowiązani są do składania deklaracji VAT-9.

²⁶ Zob. art. 99 ust. 10 i 11 nowej ustawy o VAT. Podatnicy zobowiązani są do złożenia odpowiednio deklaracji VAT-10 lub VAT-11.

²⁷ Por. K. S a c h s, [w:] *VI Dyrektywa VAT*, red. K. S a c h s, Warszawa 2004, s. XXVII.

²⁸ Art. 15 ust 7 nowej ustawy o VAT oraz § 1 Rozporządzenia MF z dnia 15 kwietnia 2004 r. w sprawie przypadków, w których nie ma konieczności ustanawiania przedstawiciela podatkowego (Dz. U. 2004, nr 66, poz. 608).

²⁹ Art. 15 ust. 8 nowej ustawy o VAT.

radztwa podatkowego lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych³⁰. Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie z podatnikiem za jego zobowiązania podatkowe³¹. W związku z powyższym, rozstrzygnięcie kwestii, czy może on być adresatem sankcji ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, zależy będzie od określenia charakteru prawnego tegoż dodatkowego zobowiązania. Uznanie, iż jest to zobowiązanie podatkowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, oznacza, że odpowiada za nie także przedstawiciel podatkowy³². Na zakończenie warto jeszcze dodać, iż w myśl nowej ustawy podmiotami uprawnionymi i zobowiązanymi do wymierzenia sankcji są: naczelnik urzędu skarbowego (a nie urząd skarbowy, jak poprzednio) oraz organ kontroli skarbowej³³.

III. ZAKRES PRZEDMIOTOWY SANKCJI

Jak to już zostało zaznaczone wcześniej, samo pojęcie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” zostało wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym dopiero 1 stycznia 1997 r.³⁴, choć przepis art. 27 również w uprzednim brzmieniu określał dolegliwości finansowe, którym można przypisać cechy tzw. sankcji podatkowej. Pogląd taki był wyrażany zresztą dość powszechnie zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie. Zasadne wydaje się więc przeanalizowanie ewolucji postaci omawianej sankcji.

W pierwszym półroczu obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, tj. w okresie od 5 lipca do końca 1993 r., przedmiotowe sankcje dotyczyły równoległe dwóch sytuacji: naru-

³⁰ Szczegółowe warunki, jakie musi spełniać przedstawiciel podatkowy, sposób jego ustanawiania, jak również zakres obowiązków określone zostały w Rozporządzeniu MF z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie przedstawiciela podatkowego (Dz. U. 2004, nr 66, poz. 609).

³¹ Art. 15, ust. 9 nowej ustawy o VAT.

³² Wskazany problem pojawił się już na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w kontekście odpowiedzialności osób trzecich za dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

³³ Zob. art. 107 Ordynacji podatkowej.

³⁴ W literaturze przedmiotu określenia „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” używano czasem na oznaczenie kwoty podatku wskazanego w decyzji określającej, wydanej przez organ podatkowy w następstwie zakwestionowania wysokości podatku wskazanego przez podatnika w deklaracji podatkowej (szerzej zob. J. B r o l i k, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe – brak podstawy prawnej?*, „Przeгляд Podatkowy” 1999, nr 9, s. 12-13).

szenia obowiązków ewidencyjnych w zakresie określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania oraz zawyżenia w ewidencji podatkowej kwoty podatku naliczonego. W pierwszym przypadku zwiększenie bezwzględnego poziomu opodatkowania polegało na zastosowaniu stawki podstawowej do całości niezaewidencjonowanej sprzedaży i pozbawieniu podatnika prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, w drugim – kwotę podatku naliczonego zmniejszono o pięciokrotność wspomnianego zawyżenia³⁵.

W przypadku drugiej ze wspomnianych sankcji organ podatkowy określał kwotę podatku naliczonego w prawidłowej wysokości, a następnie obniżał ją o pięciokrotność kwoty zawyżenia. Powiązanie sankcji z podatkiem naliczonym uzasadniano tym, iż zgodnie z konstrukcją podatku od wartości dodanej to właśnie podatek naliczony pozwala na zmniejszenie zobowiązania podatkowego w VAT, a nawet na uzyskanie zwrotu z urzędu skarbowego. Z tego też względu uwaga organów skarbowych powinna skupiać się przede wszystkim na tym, aby podatnik nie zawyżył właśnie tego podatku³⁶. Jeżeli wysokość sankcji, tj. pięciokrotność zawyżenia, była większa od kwoty faktycznego podatku naliczonego, różnica zmniejszała kwotę podatku naliczonego w następnych okresach rozliczeniowych³⁷.

W okresie od 1 stycznia 1994 do końca 1996 r. sankcje nadal dotyczyły tych samych naruszeń w zakresie prowadzenia ewidencji, zmieniła się natomiast ich postać. W przypadku nieprawidłowego określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania organ podatkowy określał wartość niezaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania, ustalał podatek przy zastosowaniu stawki podstawowej i tak ustaloną kwotę podwyższał o 100%³⁸. Warto zauważyć, że chociaż podwyższenie kwoty ustalonego przez organ podatku o 100% stanowiło już bardzo wyraźną postać sankcji podatkowej, ustawa o VAT nie posługiwała się określeniem „dodatkové zobowiązanie podatkowe”.

W porównaniu z poprzednim uregulowaniem zmiana polegała na tym, że podatnikowi pozostawiono prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

³⁵ Art. 27 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy o VAT w wersji pierwotnej (Dz. U. 1993, nr 11, poz. 50).

³⁶ *Wszystko o VAT. Wywiady Katarzyny Jędrzejewskiej z Witoldem Modzelewskim na temat podatku od towarów i usług*, Warszawa 1994, s. 199.

³⁷ E. R o g a l a, *Sankcje wobec podatników VAT*, „Przegląd Podatkowy”, 1995, nr 2, s. 19.

³⁸ Zmiana wprowadzona na mocy art. 1 pkt 16 ustawy z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1993, nr 129, poz. 599).

o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, lecz musiał zapłacić dwukrotność podatku ustalonego na podstawie oszacowania niezawidencjonowanej sprzedaży. Z jednej strony sankcja uzyskała charakter mniej przypadkowy – kwota podatku naliczonego i tym samym kwota sankcji mogła być przecież różna. Jednocześnie jednak mogła być bardziej dotkliwa, na przykład w przypadku obrotu towarami zwolnionymi od VAT, kiedy nie występuje podatek naliczony, który można byłoby odliczyć od podatku należnego³⁹.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik naruszył obowiązki w zakresie określenia wysokości podatku naliczonego, w wyniku czego nastąpiło jego zawyżenie, kwotę podatku należnego zwiększano o trzykrotność tego zawyżenia⁴⁰. Zmiana polegająca na przeniesieniu ciężaru sankcji z podatku naliczonego na należny i zmniejszeniu jej kwoty z pięciokrotności na trzykrotność zawyżenia, niewątpliwie powodowała złagodzenie dolegliwości finansowej określonej w analizowanym przepisie.

Należy również zaznaczyć, iż ustawa z grudnia 1993 r., wprowadzająca nowe rodzaje sankcji, nie zawierała przepisów przejściowych i nie określała, czy do zdarzeń mających wpływ na wysokość kwot sankcyjnych miały zastosowanie przepisy obowiązujące w dacie wydania decyzji, czy też w dacie stwierdzenia przez organ podatkowy istnienia naruszenia uzasadniającego ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wynikiem tego była odmienna interpretacja zarówno przez urzędy skarbowe, jak i orzecznictwo. Większość składów orzekających NSA wyrażała pogląd, iż w powyższej sytuacji należało stosować formułę *lex beginior*, nakazującą w razie stwierdzenia sprzeczności w zakresie sankcji prawnofinansowych uznać za wiążącą ustawę mniej surową dla podatnika⁴¹. Przyjmując takie stanowisko argumentowano, że ogólne zasady tworzenia prawa przewidują wprowadzenie prze-

³⁹ *Wszystko o VAT. Ciąg dalszy wywiadów Katarzyny Jędrzejewskiej z Witoldem Modzelewskim na temat podatku od towarów i usług*, Warszawa 1995, s. 263-265.

⁴⁰ Art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1993, nr 129, poz. 599).

⁴¹ Zob. wyrok NSA z dnia 11 czerwca 1997 r., III SA 1073/95, niepubl., Lex, nr 30264. Zob. także wyrok NSA z dnia 32 lutego 1995 r., Sz. 8/95; cyt. za: M. Węgrzyn, *Podatek VAT w orzecznictwie NSA w wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów*, Warszawa 1996, s. 178; wyrok NSA z dnia 2 lipca 1997 r., I SA/Lu 652/96, niepubl., oraz wyrok z dnia 11 czerwca 1997, III SA 1073/95 – cyt. za: A. Suska, T. Duczyńska, *VAT z komentarzem na 1998 r.*, Warszawa, s. 173-174.

pisów przejściowych w ustawach zmieniających poprzednie uregulowania, a podatnicy, podejmując działalność gospodarczą, nie mogą być zaskakiwani zmianą przepisów i ponosić następstw błędów ustawodawcy⁴². Podnoszono również, iż zasada *lex retro non agit* znajduje w pełni zastosowanie do postępowania w sprawach podatkowych, w których jedynie w określonych sytuacjach, w tym również przy ustalaniu sankcji, dopuszcza się możliwość stosowania przepisów późniejszych, obowiązujących w chwili wydania decyzji, jednakże wyłącznie w przypadkach, gdy nowe przepisy są względniejsze dla podatnika⁴³. Interpretację zgodną z przedstawioną linią orzecznictwa zawiera wyrok z 27 maja 1997 r. NSA orzekł wówczas, iż ze względu na to, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ma charakter konstytutywny i powstaje z chwilą doręczenia decyzji podatnikowi, a przepisy obowiązujące w dniu doręczenia decyzji ustalającej były zdecydowanie łagodniejsze dla podatnika, organ podatkowy zobowiązany był stosować przepisy obowiązujące w dniu powstania zobowiązania podatkowego⁴⁴.

Judykatura nie była jednakże jednomyślna w tym przedmiocie i wyrażany był także pogląd przeciwny, w myśl którego stwierdzenie, że ustawa wchodzi w życie w ściśle określonym dniu, oznacza, że ma ona zastosowanie do sytuacji faktycznych zaistniałych z tym dniem⁴⁵. Dopuszczalność stosowania regulacji bardziej korzystnych dla strony do stanów faktycznych zaistniałych przed wejściem w życie nowych przepisów musiałaby bowiem wynikać z wyraźnego przepisu prawa. Uzasadniając powyższe stanowisko NSA wskazał, iż uznanie, że zmienione przepisy określające sankcje w VAT mają bez wyraźnego stwierdzenia w ustawie zastosowanie także do stanów faktycznych, które miały miejsce przed wejściem w życie ustawy nowelizującej, prowadziłoby do retroaktywnego działania prawa⁴⁶. W powyższej sytuacji należało stosować sankcje obowiązujące w momencie naruszenia przez podatnika obowiązków w zakresie ewidencjonowania⁴⁷.

Warto zauważyć, iż rozbieżność poglądów na temat stosowania sankcji w okresie przejściowym wynikała przede wszystkim z braku spójnej koncepcji

⁴² Zob. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 1995 r., SA/Po 157/95, niepubl., Lex, nr 26810.

⁴³ Zob. wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 1996 r., SA/Łd 1124/95, niepubl., Lex, nr 26706.

⁴⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 27 maja 1997 r., SA 1779/96, niepubl., Lex, nr 30787.

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 1997 r., SA/Gd 340/96, niepubl., Lex, nr 32666.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 1995 r., SA/Łd 2374/94, niepubl., Lex, nr 26823.

⁴⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 18 listopada 1994 r., SA/Kr 1608/94 oraz wyrok NSA z dnia 28 lutego 1995 r., SA/Po 3636/94 – cyt. za: W ę g r z y n, dz. cyt., s. 178-179.

na temat charakteru prawnego owych dolegliwości. Przyjęcie założenia, iż stanowią one należność dodatkową, wykraczającą poza ramy zobowiązania podatkowego w VAT, uzasadniało pogląd o dopuszczalności stosowania przepisów obowiązujących w dniu powstania tego zobowiązania, czyli w dniu doręczenia decyzji podatkowej – pod warunkiem, że były one korzystniejsze dla podatnika. Uznanie, że przepisy określające sankcje stanowią jedynie szczególny sposób obliczenia należnego podatku w przypadku naruszenia przez podatnika obowiązków ewidencyjnych, prowadziło do wniosku, iż powinny tu mieć zastosowanie przepisy obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, utożsamianym z dniem zaistnienia owych nieprawidłowości. Wydaje się, iż bardziej uzasadniony jest – dominujący zresztą w późniejszym okresie funkcjonowania VAT – pogląd o konstytutywnym charakterze dodatkowego zobowiązania podatkowego, co tym samym wskazuje na zasadność stosowania formuły *lex benignior*.

Wyjątkowa restrykcyjność, budzący kontrowersje charakter prawny przedstawionych sankcji, a także napływające do Rzecznika Praw Obywatelskich skargi dotyczące praktyki ich stosowania spowodowały złożenie przez Rzecznika 20 listopada 1995 r. wniosku do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niekonstytucyjności zawierających je przepisów⁴⁸. Do wniosku przychylił się Prokurator Generalny, prezentując na rozprawie przed Trybunałem pogląd, iż powyższe regulacje ustanowione zostały z naruszeniem zasad techniki legislacyjnej obowiązujących w demokratycznym państwie prawa.

Wskutek nowelizacji z 21 listopada 1996 r. sankcja uległa zasadniczej zmianie⁴⁹. Po pierwsze, w 1997 r. w ustawie o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym po raz pierwszy pojawiło się określenie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”. Po drugie, obciążenie podatnika takim dodatkowym zobowiązaniem podatkowym nie było już bezpośrednio związane – jak miało to miejsce poprzednio – z naruszeniem przez niego obowiązków w zakresie prowadzonej ewidencji. Od tego momentu zastosowanie sankcji łączyło się głównie z nieprawidłowościami stwierdzonymi w deklaracji podatkowej. Konsekwencją wprowadzonych zmian było również umorzenie przez Trybunał Konstytucyjny, jako bezprzedmiotowego, postępowania dotyczącego omawia-

⁴⁸ R. Z a l e w i a ń s k i, *Czy sankcje w ustawach podatkowych są zgodne z konstytucją?*, „Przegląd Podatkowy”, 1996, nr 1, s. 33-35.

⁴⁹ Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz. U. 1996, nr 137, poz. 640).

nych sankcji. Trybunał uznał bowiem, że dotychczasowa norma ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym została skonsumowana przez ustawę nowelizującą⁵⁰.

W myśl znowelizowanych przepisów, w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określał wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustalał dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zniżenia tego zobowiązania⁵¹. Podobna sytuacja miała miejsce w przypadku wykazania przez podatnika w złożonej deklaracji zawyżonej kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Wówczas organ podatkowy, obok określenia tych kwot w prawidłowej wysokości, ustalał również dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty zawyżenia⁵². Powołane przepisy znajdowały zastosowanie odpowiednio w przypadku, gdy podatnik wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego, oraz gdy w ogóle nie złożył deklaracji podatkowej i nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego. Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie miało natomiast miejsca, jeżeli podatnik sam, jeszcze przed dniem wszczęcia kontroli przez urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej, dokonał stosownej korekty błędnej deklaracji i wpłacił odpowiednie kwoty podatku, wynikające z deklaracji wraz z odsetkami za zwłokę⁵³.

Ze względu na to, że przedstawione zmiany dotyczyły nie tylko kwoty tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego, ale także przedmiotu sankcjonowania, konieczne było wprowadzenie przepisów intertemporalnych i tym razem przepisy takie się pojawiły. Zgodnie z ich brzmieniem, jeżeli urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej kontrolujący czynności podatnika za okres poprzedzający wejście w życie ustawy nowelizującej stwierdził, że po-

⁵⁰ Szerzej zob. postanowienie TK z dnia 5 marca 1997 r., K 26/95, opubl. „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego”, 1997, nr 1, poz. 13; G. B o r k o w s k i, *Sankcje VAT-owskie po umorzeniu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym*, „Glosa”, 1997, nr 6, s. 13-15 oraz wniosek RPO z 6 grudnia 1996 r. o wznowienie odroczonej 22 października 1996 r. rozprawy (*Sankcje VAT przed Trybunałem Konstytucyjnym*, „Doradca Podatnika”, 1997, nr 3, s. 22-24).

⁵¹ Art. 27 ust. 5 ustawy o VAT.

⁵² Art. 27 ust. 6 ustawy o VAT. Zob. M a j s z c z y k, S t o l a r e k, dz. cyt., s. 175.

⁵³ Art. 27 ust. 7 i 8 ustawy o VAT.

datnik naruszył obowiązki ewidencyjne, zastosowanie znajdowały przepisy znowelizowane. Jednakże organy były zobowiązane stosować przepisy w brzmieniu obowiązującym do końca 1996 r., jeżeli wynikająca z nich kwota dodatkowego zobowiązania była dla podatnika korzystniejsza. Powyższa reguła odnosiła się także do postępowań wszczętych i nie zakończonych decyzją ostateczną do dnia 31 grudnia 1996 r.⁵⁴ Warto zauważyć, iż z obowiązku stosowania przepisów mniej surowych wynikała konieczność uwzględniania całej normy prawnej, a więc nie tylko samej formy sankcji, ale również przesłanek jej stosowania⁵⁵.

Problem polegał na tym, że nowe regulacje nie odnosiły się w ogóle do naruszeń w zakresie prowadzenia ewidencji. Jeżeli więc podatnik popełnił błąd w zakresie samej ewidencji, ale nie powtórzył go w deklaracji, wówczas nowe przepisy były dla niego korzystniejsze, gdyż nie przewidywały w takim wypadku stosowania żadnych sankcji. Ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego można było uniknąć także w sytuacji odwrotnej, czyli w przypadku popełnienia błędu w deklaracji, przy jednoczesnym prawidłowym prowadzeniu ewidencji. Organ był bowiem zobowiązany do stosowania przepisów korzystniejszych, a niewątpliwie korzystniejsza, gdyż nie przewidująca w ogóle sankcyjnego zwiększenia podatku, była ocena ustaleń faktycznych, opartych na przepisach obowiązujących przed nowelizacją⁵⁶. Co więcej, nawet gdy podatnik przed 1 stycznia 1997 r. w zakresie prowadzenia ewidencji naruszył obowiązki dotyczące określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, ale – z uwagi na nieokreślenie wartości niezaewidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania – nie mogła znaleźć zastosowanie sankcja

⁵⁴ Zob. art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz. U. 1996 r., nr 137, poz. 640).

⁵⁵ Pogląd taki wyraził również NSA stwierdzając, iż stosowanie przepisów korzystniejszych dla podatnika nie oznacza zmiany jedynie procentowej wysokości kwoty dodatkowego zobowiązania, w takim bowiem wypadku znowelizowane przepisy zawsze byłyby korzystniejsze (zob. wyrok NSA z dnia 7 maja 1999 r., SA/Gd 892/97, niepubl., Lex, nr 37829).

⁵⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 11 marca 1998 r. SA/Lu164/97, niepubl., Lex, nr 32160. W innym wyroku NSA wyraźnie stwierdził, iż dyspozycja przepisu art. 27, ust. 5, pkt 1 ustawy o VAT wiążąca sankcję podatkową z naruszeniem obowiązków ewidencyjnych zachowała moc obowiązującą na podstawie ustawy nowelizującej również po wejściu w życie tej ustawy w odniesieniu do stanu faktycznego zaistniałego przed jej wejściem w życie. W związku z tym nie było podstawy prawnej do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego jako sankcji za wykazanie w deklaracji kwoty zwrotu różnicy podatku wyższej niż kwota należna bądź zamiast kwoty zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 1998 r., SA/Lu 280/97, niepubl., Lex, nr 34693).

uprzednio obowiązująca, to brak było również podstaw do zastosowania przepisów znowelizowanych, pomimo to, że w złożonej deklaracji podatkowej wykazana została zaniżona kwota zobowiązania podatkowego⁵⁷. Jeżeli natomiast podatnik wykazał i w ewidencji, i w deklaracji zaniżoną kwotę zobowiązania podatkowego lub zawyżoną kwotę podatku naliczonego, i dotyczyło to okresu przed 1 stycznia 1997 r., wówczas zdecydowanie korzystniejsze było zastosowanie sankcji w nowej postaci ze względu na niższy jej wymiar⁵⁸. Uzupełniając uwagi na temat przepisów przejściowych warto jeszcze zauważyć, iż nie odnosiły się one w ogóle do sytuacji, gdy podatnik wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego oraz gdy nie złożył deklaracji podatkowej i nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego⁵⁹.

Liberalizacja przepisów ustawy o VAT w zakresie sankcji nie wpłynęła w żaden sposób na zmianę charakteru prawnego tych dolegliwości. Nadal wiele kontrowersji budziły takie kwestie, jak prawo do ich nakładania przez organy administracji czy zasady wymiaru⁶⁰. Dlatego też Rzecznik Praw Obywatelskich po raz drugi wystąpił z wnioskiem o uznanie wspomnianych przepisów za niezgodne z zasadami państwa prawnego. Dopiero wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r. rozstrzygnął wątpliwości dotyczące przedmiotowej sankcji. Trybunał orzekł, iż „dodatkowa należność podatkowa” tylko nominalnie jest podatkiem, a w istocie jest sankcją administracyjną i nie może być kumulowana z odpowiedzialnością za wykroczenia skarbowe⁶¹. W związku z tym zaskarżone przepisy utraciły moc obowiązującą w zakresie, w jakim dopuszczały stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe⁶². W pozostałych sytuacjach

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/Łd 134/99, opublikowany w: „Monitor Podatkowy”, 1999, nr 12, s. 3; zob. także wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/Łd, opublikowany w „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego”, 2000, nr 1, poz. 31.

⁵⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 22 września 1999 r., I SA/Ka 2654/97, niepubl., Lex, nr 43923. Szerzej zob. S t e ż e w s k i, *Sankcje w VAT*, „Doradca Podatnika”, 1998, nr 17, s. 19-23.

⁵⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 26 marca 1998 r., SA/Po 1236/97, niepubl., Lex, nr 32935.

⁶⁰ Zob. R. K u b a c k i, *Sankcje prawnopodatkowe w ustawie o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym*, „Glosa”, 1998, nr 10, s. 1-5.

⁶¹ Wyrok TK z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, opubl. „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego”, 1998, nr 3, poz. 30.

⁶² Obwieszczenie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1998 r. o utracie mocy obowiązującej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1998, nr 139, poz. 905).

sankcje podatkowe nadal były stosowane. Co więcej, dotychczasowa praktyka dowiodła, że podatnicy stosunkowo mniej błędów popełniali w ewidencji na potrzeby VAT niż w deklaracjach składanych na potrzeby tego podatku, o czym świadczy duża liczba korekt wspomnianych deklaracji⁶³.

Również obecnie zastosowanie sankcji wiąże się z nieprawidłowościami w deklaracji i polega na ustaleniu dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty zaniżenia zobowiązania lub w wysokości 30% zawyżenia kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego⁶⁴. Sankcji nie stosuje się w dwóch sytuacjach.

Po pierwsze, jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej podatnik dokonał odpowiedniej zmiany deklaracji podatkowej oraz wpłacił do urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze zmiany deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.

Po drugie, w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania, w przypadku gdy zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiąże się z nieujęciem podatku należnego w rozliczeniu za dany okres z tytułu dostawy lub świadczenia usługi, od której podatek należny został ujęty w poprzednim okresie rozliczeniowym⁶⁵.

Pierwsza z wymienionych sytuacji stanowi powtórzenie poprzednio obowiązujących regulacji, *novum* stanowi natomiast drugi przypadek, kiedy nie następuje ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wprowadzenie tej regulacji miało na celu zapobieżenie nakładaniu sankcji, gdy podatnik wykazał kwotę podatku należnego, ale uczynił to w nieprawidłowym okresie rozliczeniowym. Warto również zwrócić uwagę, iż wspomniane wyłączenie dotyczy jedynie tych przypadków, gdy podatnik zadeklarował należny podatek za wcześniej. Nadal ustala się więc dodatkowe zobowiązanie podatkowe, gdy podatek należny został ujęty w późniejszej deklaracji podatkowej.

Na zakończenie warto jeszcze dodać, że nowa ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera żadnych przepisów przejściowych, które regulowałyby kwestię dopuszczalności ustalenia dodatkowego zobowiązania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości zaistniałych w okresie przed 1 maja 2000 r.

⁶³ J. K a m i ń s k i, *Najczęściej spotykane problemy VAT w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 1997, s. 105.

⁶⁴ Art. 109 ust. 4 i 5 nowej ustawy o VAT. Zob. także M a r u c h i n, dz. cyt., s. 521-526.

⁶⁵ Art. 109 ust. 7 nowej ustawy o VAT.

W literaturze przedmiotu zdania na ten temat są podzielone. Z jednej strony reprezentowany jest pogląd, iż utrata mocy prawnej poprzedniej ustawy nie oznacza niemożności ustalenia sankcji, ponieważ nowa ustawa o VAT również przewiduje możliwość ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego⁶⁶. Z drugiej strony twierdzi się, iż organy skarbowe będą mogły w dalszym ciągu przeprowadzać kontrolę za okres przed 1 maja 2004 r. i na jej podstawie wydawać decyzje określające oraz naliczać odsetki, nie będą mogły natomiast ustalać dodatkowego zobowiązania podatkowego. Na uzasadnienie takiego stanowiska powołuje się fakt, że zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero na podstawie wydanej decyzji, a to oznacza, iż nie może zostać ustalone w oparciu o przepisy, które już nie obowiązują⁶⁷.

Brak przepisów przejściowych regulujących kwestię stosowania sankcji należy ocenić jednoznacznie negatywnie, tym bardziej że doświadczenia poprzednich nowelizacji pokazały wyraźnie, iż jest to kwestia wymagająca szczególnie precyzyjnego uregulowania. Wydaje się, że w świetle obowiązujących przepisów organy podatkowe są uprawnione do ustalania sankcji, powinny jednak kierować się formułą *lex benignior*, nakazującą w razie stwierdzenia sprzeczności w zakresie sankcji prawno-finansowych uznać za wiążącą ustawę mniej surową dla podatnika. Nowa ustawa wydaje się o tyle łagodniejsza, iż wyraźnie wyklucza możliwość zastosowania sankcji w przypadku, gdy podatnik wykazał kwotę podatku należnego we wcześniejszym niż prawidłowy okresie rozliczeniowym.

IV. CHARAKTER PRAWNY SANKCJI

Przepisy ustanawiające tzw. sankcje VAT-owskie stały się przedmiotem intensywnej krytyki niemalże natychmiast po wejściu w życie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Pomimo to, że początkowo ustawa nie posługiwała się określeniem „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, konstrukcja omawianych regulacji nie pozostawiała wątpliwości co

⁶⁶ Zob. J. J e s i o n o w s k a, *Dodatkowe zobowiązanie za okres do 30 kwietnia br.*, „Doradca Podatnika”, 2004, nr 43, s. 11-13; B. K r a w c z y k, *Są podstawy do stosowania*, „Rzeczpospolita” z dnia 19 czerwca 2004 r.

⁶⁷ Zob. A. K i e s z k o w s k a, *Konsekwencje dla nabywcy odliczenia VAT przed powstaniem obowiązku podatkowego u sprzedawcy*, „Doradca Podatnika”, 2004, nr 37, s. 5-6; T. B o j k o w s k i, R. W a l c z a k, *Błędy w rozliczeniach VAT bez konsekwencji*, „Gazeta Prawna” z dnia 10 stycznia 2005 r.

do tego, że w wyniku ich zastosowania zachodziło wyraźne zwiększenie obciążeń podatkowych. Pojawiło się w związku z tym zasadnicze pytanie: jaki jest charakter prawny tego dodatkowego obciążenia? Czy podatkowy? W literaturze i orzecznictwie prezentowane były różnorakie poglądy.

Z jednej strony twierdzono, iż tzw. sankcyjne zwiększenie podatku należnego nie stanowiło odrębnego zobowiązania podatkowego, a jedynie określa tryb i sposób ustalenia tego zobowiązania za dany okres rozliczeniowy w przypadku stwierdzenia naruszenia obowiązków ewidencyjnych⁶⁸. W myśl takiego ujęcia zobowiązanie podatkowe jest jedno i obliczane jest w terminie miesięcznym, natomiast omawiane regulacje stanowią jedynie sposób obliczenia należnego podatku⁶⁹. Trudno zgodzić się z taką interpretacją, biorąc pod uwagę fakt, iż skutek zastosowania owego „sposobu” podatnik zobowiązany był do zapłaty nie podatku należnego związanego z dokonaniem danej czynności podlegającej opodatkowaniu, ale kwoty znacznie wyższej.

Z drugiej strony uznawano, że przepisy ustawy o VAT tworzą szczególną konstrukcję prawną – tzw. sankcję podatkową. Podkreślano, iż cechą charakterystyczną sankcji tego typu jest przymuszenie adresatów normy do określonego zachowania się poprzez perspektywę przykrości natury materialnej⁷⁰, przy czym wątpliwości budziły zasady wymiaru owych środków.

Dość powszechnie uznawano, iż sankcja prawa podatkowego nie opiera się na konstrukcji winy podatnika, a tym samym nie mają tu znaczenia okoliczności, które spowodowały, że w ewidencji podatkowej nastąpiło zawyżenie podatku naliczonego⁷¹. Prezentowany był jednak również pogląd, w myśl którego przy ocenie, czy zachodzą przesłanki do zastosowania omawianych dolegliwości, może mieć znaczenie kwestia dobrej wiary. Konsekwencją takiego stanowiska było uznanie, iż o naruszeniu obowiązków uzasadniających zastosowanie sankcji można mówić tylko wtedy, gdy podatnik nie zachował należytej staranności⁷². W myśl takiego ujęcia sankcje traktowane były jako

⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 9 maja 1997 r., SA/Lu 1014/95, niepubl., Lex, nr 29347.

⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 14 października 1997 r., SA/Rz 1306/97, niepubl., Lex, nr 33824.

⁷⁰ R o g a l a, art. cyt., s. 18.

⁷¹ Wyrok NSA z dnia 23 lutego 1995 r., SA/Sz 8/95 – cyt. za: J. Z u b r z y c k i, *Leksykon VAT 1997*, Wrocław 1997, s. 387.

⁷² Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 1996 r., SA/Łd 1061/95, niepubl., Lex, nr 26793.

normalne narzędzie dyscyplinujące podatników w sytuacji, gdy to na nich przerzucony został ciężar obliczania podatku⁷³.

Napływające do Rzecznika Praw Obywatelskich skargi na praktykę stosowania omawianych przepisów spowodowały złożenie 20 listopada 1995 r. wniosku do Trybunału Konstytucyjnego. We wniosku tym Rzecznik wnosił o stwierdzenie, iż analizowane postanowienia ustawy o VAT są niezgodne z zasadami ustanowionymi w przepisach konstytucyjnych, gdyż pod określeniami „podwyższenia” lub „zwiększenia” wymiaru podatku kryją się w rzeczywistości przepisy karne, stosowane niezależnie od przepisów karnych zawartych w ustawie karnej skarbowej⁷⁴. W uzasadnieniu wniosku Rzecznik podnosił także, iż tzw. dodatkowy wymiar podatku w istocie jest karą grzywny i jako taki powinien być wymierzany w trybie procedury karnej⁷⁵. Trybunał Konstytucyjny najpierw odroczył rozprawę, między innymi pod wpływem zapewnień przedstawicieli Sejmu, że przygotowana na 1997 r. nowelizacja ustawy o VAT przewiduje zniesienie zaskarżonych sankcji⁷⁶, a następnie wskutek zmiany spornego przepisu postępowanie umorzył⁷⁷.

Wprowadzona od 1 stycznia 1997 r. zmiana postaci omawianej sankcji nie rozwiązała problemu konstytucyjności owych regulacji. Wręcz przeciwnie, zamieszczenie w ustawie określenia „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” pogłębiło jedynie wątpliwości co do charakteru prawnego tejże instytucji. Nadal podnoszony był zarzut, iż wskazane regulacje wyznaczały w istocie karę pieniężną i w związku z tym nie powinny być nakładane w drodze decyzji administracyjnej⁷⁸. Wnioskiem z dnia 18 kwietnia 1997 r. Rzecznik Praw Obywatelskich ponownie wniósł o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że przepisy dotyczące ustalenia „dodatkowego zobowiązania podatkowego” przez organ skarbowy są niezgodne z Konstytucją przez to, że nakładając w trybie administracyjnym „sankcje skarbowe”, będąc w rzeczywistości karami pieniężnymi, wprowadziły do tej ustawy przepisy karne, które nie odpowiadają wymogom stawianym takim przepisom przez demokratyczne

⁷³ Z. Cieślak, *VAT: szczególnie istotna rola sankcji*, „Rzeczpospolita” z dnia 21 października 1996 r.

⁷⁴ Zalewski, art. cyt., s. 34.

⁷⁵ Tamże.

⁷⁶ Szerzej zob. *Sankcje VAT przed Trybunałem Konstytucyjnym*, „Doradca Podatnika”, 1997, nr 3, s. 22.

⁷⁷ Szerzej zob. Borkowski, art. cyt., s. 13.

⁷⁸ Zob. R. Zalewski, *Jeszcze o sankcjach finansowych*, „Przegląd Podatkowy”, 1997, nr 6, s. 37 n.

państwo prawa i naruszają zasadę sprawiedliwości proceduralnej będącą elementem państwa prawnego. Prokurator Generalny, ustosunkowując się do przedmiotowego wniosku, zajął stanowisko, iż zaskarżone przepisy nie mają charakteru represyjnego, a naliczane na ich podstawie „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” mieści się w regułach stanowienia przepisów podatkowych i spełnia wstępną funkcję dyscyplinującą podatników nieprzestrzegających ustawy. Powyższy pogląd podzielił minister finansów twierdząc, iż zobowiązanie wynikające z zaskarżonego przepisu nie jest karą skarbową, ale zobowiązaniem podatkowym (publicznoprawnym) ustalonym ściśle według przepisów ustawy o VAT.

Dnia 29 kwietnia 1998 r. Trybunał Konstytucyjny wydał orzeczenie, które miało zakończyć trzyletni spór o konstytucyjność tzw. sankcji podatkowych przewidzianych w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁷⁹. Trybunał nie podzielił poglądu Rzecznika o rzekomo karnym charakterze zaskarżonych przepisów. Powołując jako przykład kary pieniężne przewidziane w prawie cywilnym i administracyjnym uznał, iż nie można każdej kary pieniężnej utożsamiać z grzywną, a więc instytucją prawa karnego. W uzasadnieniu wyroku TK stwierdził również, że sankcje za zaniżenie należności podatkowej w deklaracji wypełnionej przez podatnika, stosowane automatycznie, na zasadzie odpowiedzialności obiektywnej mają znaczenie przede wszystkim prewencyjne. Trybunał uznał, iż „dodatkowa należność podatkowa” w rozumieniu zaskarżonych przepisów tylko nominalnie jest podatkiem, a w istocie sankcją administracyjną. Nie ciąży ona bowiem na podatniku z tytułu sprzedaży towarów lub odpłatnego świadczenia usług czy prowadzenia innej działalności gospodarczej, lecz nakładana jest w konsekwencji nieprawidłowego naliczenia podatku⁸⁰.

Trybunał podzielił natomiast pogląd Rzecznika o niedopuszczalności karania podatnika za ten sam czyn sankcją administracyjną i sankcją za wykroczenia skarbowe. Skutkiem takiego rozstrzygnięcia była utrata z dniem 17 listopada 1998 r. mocy obowiązującej omawianych przepisów w zakresie, w jakim dopuszczały one stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn

⁷⁹ Wyrok TK z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, opublikowany w: „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1998, nr 3, poz. 30.

⁸⁰ Tamże; szerzej na temat cytowanego wyroku zob. J. O n i s z c z u k, *Niekonstytucyjność ustalania „dodatkowego zobowiązania podatkowego”*, „Głosa”, 1998, nr 6, s. 17-19; R. Z a l e w i a ń s k i, *Sankcje podatkowe w ustawie o VAT*, „Przegląd Podatkowy”, 1998, nr 6, s. 40-41.

sankcji administracyjnej określonej jako „dodatkové zobowiązanie podatkowe” oraz odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe⁸¹.

Przedstawiony powyżej wyrok, choć bez wątplenia precedensowy i kształtujący praktykę stosowania tzw. sankcji VAT-owskich, nie rozwiązał jednak wszystkich wątpliwości co do samej istoty owego „dodatkowego zobowiązania podatkowego”. Stwierdzenie przez Trybunał, że konstrukcja ta nominalnie jest podatkiem, a w rzeczywistości sankcją administracyjną, spowodowało, iż nadal różnie interpretowano ustanawiające ją przepisy.

Z jednej strony wyrażane były poglądy traktujące tzw. dodatkové zobowiązanie podatkowe jako szczególny rodzaj publicznoprawnego zobowiązania podatkowego, ustalaneó według przepisów ustawy o VAT. W takim ujęciu dodatkové zobowiązanie podatkowe stanowić miało rodzaj podatkowych świadczeń ubocznych, traktowanych przez prawodawcę jako specyficzny środek nacisku⁸².

Z drugiej strony podnoszono, że sankcje podatkowe w postaci ustalenia „dodatkowego zobowiązania podatkowego” stanowią konstrukcję zupełnie odmienną od podatku ze względu na to, iż po pierwsze nie spełniają jego cech definicyjnych. Po drugie, brak w nich podstawowych elementów konstrukcyjnych właściwych konstrukcjom podatkowym. Tak ujmowane sankcje, określane mianem „karnych sankcji podatkowych”, traktowane były jako dodatkové świadczenia pieniężne o charakterze represyjnym, występujące jako trzecie zagrożenie tego rodzaju, obok norm prawa karnego oraz dyscyplinujących instytucji prawa podatkowego. Logiczną konsekwencją powyższego ujęcia był wniosek, iż tak rozumiane sankcje nie mieszczą się w pojęciu obowiązku podatkowego⁸³.

Nowa ustawa o podatku od towarów i usług nie wprowadziła w zasadzie żadnych zmian w zakresie konstrukcji sankcji w postaci ustalenia tzw.

⁸¹ Obwieszczenie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1998 r. o utracie mocy obowiązującej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1998, nr 139, poz. 905). Zob. także J. K a - m i ń s k i, *Skutki obwieszczenia Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 9 listopada 1998 r.*, „Doradca Podatnika”, 1999, nr 6, s. 18-23; A. G r a b o w s k a, *Za ten sam błąd można odpowiadać tylko raz*, „Rzeczpospolita” z dnia 30 kwietnia 1998 r., pismo Ministerstwa Finansów z 23 czerwca 1998 r.; NK 1-551/Opr/15/EM/98, pismo Ministerstwa Finansów z 8 grudnia 1998 r.; PP3-8224-1448/98/EO, opublikowane w: „Doradca Podatnika”, 1999, nr 1, Lex.

⁸² A. H a n u s z, *Charakter prawny dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy”, 2000, nr 4, s. 6.

⁸³ H. D z w o n k o w s k i, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy”, 1999, nr 3, s. 22-28.

dodatkowego zobowiązania podatkowego. Prezentowane w literaturze poglądy na temat charakteru prawnego omawianej instytucji pozostają więc nadal aktualne. Co więcej, pojawił się nowy problem dotyczący zgodności omawianych regulacji z VI Dyrektywą⁸⁴. Istnieje bowiem wątpliwość czy regulacje ustanawiające omawianą sankcję nie stanowią środków specjalnych (*special measures*) w rozumieniu art. 27 VI Dyrektywy. Środki te, stanowiące odstępstwo od przepisów VI Dyrektywy, mogą być stosowane w celu zapobiegania przypadkom unikania lub uchylania się od opodatkowania. Przy czym stosowanie ich może się odbywać wyłącznie pod warunkiem zachowania procedury określonej we wspomnianej dyrektywie, wymagającej m.in. powiadomienia Komisji i państw członkowskich oraz zgody Rady UE⁸⁵. Nie trzeba dodawać, iż omawiane przepisy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług dotyczące ustalenia „dodatkowego zobowiązania podatkowego” wprowadzone zostały z pominięciem wspomnianej procedury.

Fakt, że Trybunał Konstytucyjny ostatecznie nie stwierdził niezgodności z Konstytucją przepisów ustanawiających sankcje – wskutek czego zaskarżone regulacje pozostały w ustawie – spowodował, iż pojawiły się wątpliwości dotyczące zakresu utraty ich mocy obowiązującej. Częściowo interpretacji w tym zakresie dokonał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 stycznia 1999 r. W ocenie Sądu Najwyższego, w przedmiotowym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego chodziło o stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów przewidujących sankcje w takim zakresie, w jakim za określone (w sposób abstrakcyjny) czyny przewidziana była odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe – niezależnie od tego, czy w danym przypadku ta odpowiedzialność została zastosowana wobec określonego podatnika. Zdaniem Sądu z uzasadnienia omawianego wyroku wynika, że wyrażona w nim reguła nie odnosi się do przypadków stosowania sankcji administracyjnych wobec osób innych niż osoby fizyczne⁸⁶. Problem polega jednak na tym, iż odpowiedzialność typu

⁸⁴ Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku 77/388/EEC (O.J.L. Nr 145, 13.06.77, ze zm.).

⁸⁵ Art. 27 VI Dyrektywy. Szerzej na ten temat zob. P. Litwin, *Procedury upraszczające*, [w:] *VI Dyrektywa VAT*, s. 738-756.

⁸⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 6 stycznia 1999 r., III RN 99/98, opublikowany w: „Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy, Ubezpieczeń Społecznych”, 1999, nr 20, poz. 6. Odmienną interpretację wyraził NSA w wyroku z 24 listopada 2000 r., stwierdzając, iż dopiero ukaranie w postępowaniu karno-skarbowym za ten sam czyn, za który orzeczono

karnego mogą ponieść także podatnicy będący osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej⁸⁷. W związku z tym, iż przepisy prawa podatkowego nie regulują kwestii zbiegu odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej, wyrok Trybunału Konstytucyjnego wymaga refleksji także z punktu widzenia zakresu przedmiotowego utraty mocy obowiązującej przepisów ustanawiających sankcje. Mając na uwadze zasygnalizowane powyżej problemy należy stwierdzić, iż wyrażane w literaturze wątpliwości dotyczące określenia charakteru prawnego tej instytucji pozostają nadal aktualne.

V. UWAGI KOŃCOWE

Od ponad 10 lat tzw. sankcje VAT-owskie stanowią przedmiot licznych dyskusji i sporów zarówno w doktrynie, jak i w praktyce. Stanu tego nie zmieniło wejście w życie ustawy o podatku od towarów i usług. Co więcej, wraz z nową regulacją pojawił się cały szereg nowych zagadnień spornych, takich jak kwestia dopuszczalności ustalenia sankcji w przypadku nieprawidłowości zaistniałych przed 1 maja 2004 r. czy problem zgodności obecnie obowiązujących przepisów z Konstytucją RP i prawem wspólnotowym. Należy również zwrócić uwagę, iż nowa ustawa o VAT zawiera wiele regulacji nieprecyzyjnych lub niepełnych, co w połączeniu z tym, iż jest to akt znaczenie dłuższy i bardziej złożony od obowiązującego poprzednio, zwiększa ryzyko popełnienia błędu uzasadniającego nałożenie sankcji. Nie sposób również pominąć zmian w otoczeniu prawnym, jakie nastąpiły w okresie od

„sankcję administracyjną” na podstawie ustawy o VAT, eliminuje możliwość zastosowania sankcyjnych przepisów ustawy o VAT (zob. wyrok NSA z dnia 24 listopada 2000 r., SA/Ka 1244/99, cyt. za: B. R o l s k a - R y g i e l, *Zbiór orzeczeń NSA, SN, TK, interpretacje i odpowiedzi MF. VAT 2003*, Warszawa 2003, s. 216).

⁸⁷ Wyjątki od zasady indywidualizacji winy dotyczą odpowiedzialności posiłkowej oraz odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Odpowiedzialność posiłkowa jest odpowiedzialnością subsydiarną, co oznacza, iż podmiot odpowiedzialny posiłkowo uiszcza wymierzoną karę grzywny dopiero wówczas, gdy skazany nie zapłacił jej w terminie i zostanie stwierdzone, że nie można jej ściągnąć w drodze egzekucji (zob. art. 184 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz. U. 1999, nr 83, poz. 930). Szerzej na temat odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe oraz projektowanych zmian w tym zakresie zob. A. S z e w c z y k, *Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe – przestanki materialnoprawne*, „Monitor Podatkowy”, 2004, nr 2, s. 29-35.

1998 r., czyli od momentu wydania orzeczenia w sprawie konstytucyjności sankcyjnych przepisów. Nowa regulacja prawa karnego skarbowego, prawa spółek handlowych, a także zmiany w zakresie prawa cywilnego i gospodarczego nie pozostały bez wpływu na praktykę ustalania tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego. Nie można także zapominać o tym, iż przystąpienie Polski do Unii Europejskiej wiąże się z koniecznością zaakceptowania prymatu prawa wspólnotowego, a to oznacza, iż walka z unikaniem czy uchylaniem się od opodatkowania nie może naruszać podstawowych zasad funkcjonowania VAT, takich jak neutralność czy równe traktowanie podatników.

W powyższej sytuacji wydaje się, iż nowe przepisy dotyczące tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego powinny stać się przedmiotem analiz Trybunału Konstytucyjnego. Mając natomiast na uwadze wyrok z 1998 r., na którego mocy przepisy przewidujące sankcje zostały uznane za niekonstytucyjne w takim zakresie, w jakim dopuszczały stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej i odpowiedzialności karnej, należy wyrazić przekonanie, iż obecnie niezgodność taka może być stwierdzona w znacznie większym zakresie – zarówno przedmiotowym, jak i podmiotowym.

Stan prawny przyjęto na dzień 1 stycznia 2005 r.

IMPOSING AN ADDITIONAL AMOUNT OF TAX IN A SYSTEM OF THE GOODS AND SERVICES TAX (1993-2005)

S u m m a r y

Since the introduction of a new tax system in 1993 most decisions about whether something is taxable and what is the extend to which it should be taxed has been transferred to the taxpayers. The system of self-assessment on the one hand gives the taxpayers the opportunity to compute their own tax bills and on the other to evade taxes. That is why tax sanctions seem to be essential part of current Polish tax system. Nevertheless, the issue to generate the most controversy with respect to tax sanctions is the legal character of such instruments.

This paper is to present one of the most controversial anti-avoidance measures provided by the act on the goods and services tax; imposing an additional amount of tax. The fundamental point about this attempt is that the instrument must be examined in context of the notion of a legal sanction as a legal phenomenon.

Part I reviews different kinds of subjects (taxable persons and tax representatives) liable to the tax sanction. It demonstrates that liability deriving from tax sanctions result from an infringement of some tax duties. Part II discuss different forms of the sanction and its

evolution since the introduction of value added tax in 1993. What emerges from the survey of these different forms of sanction is that they, in contrast with other policy instruments, directly increase tax liability. The final part of the paper points out the weakness of the concept of tax sanction as an additional tax and concludes that imposing an additional amount of tax ought to be considered as a tax penalty.

Słowa kluczowe: sankcja podatkowa, podatek od towarów i usług, odpowiedzialność podatkowa.

Key words: tax sanction, goods and services tax, tax liability.